

0-795729

  
На правах рукописи

Новосельская Светлана Александровна

*Учётно-аналитическое обеспечение результатов деятельности структурных  
подразделений железнодорожного транспорта*

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учёт, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

Диссертации на соискание учёной степени  
кандидата экономических наук

Санкт-Петербург - 2011

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Петербургский государственный университет путей сообщения».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Ерофеева Вера Арсентьевна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Завгородняя Анна Васильевна**

кандидат экономических наук, профессор  
**Гульпенко Кира Владимировна**

Ведущая организация – ФБОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный университет водных коммуникаций»

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000790704

Защита состоится 24 мая 2011 года в 14 часов на заседании диссертационного совета Д212.237.06 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов» по адресу: 191023, Санкт-Петербург, ул. Садовая, д.21.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов»

Автореферат разослан 22 мая 2011 г.

Учёный секретарь  
диссертационного совета

Е.Б. Капралова

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертационного исследования.** Железнодорожный транспорт традиционно занимает особое положение в экономике России, значимость которого определяется его ролью во всех сферах жизнедеятельности страны. Являясь сложным интегрированным формированием, важно, чтобы все составляющие этой системы постоянно поддерживали свои конкурентные преимущества применительно к любому сегменту бизнеса. В данном случае речь идет о повышении эффективности функционирования каждого структурного подразделения, входящего в состав этой многоотраслевой хозяйствующей структуры.

Поскольку основным направлением эффективного ведения бизнеса является обеспечение его доходности на любой стадии жизненного цикла, структурное подразделение обязано уделять пристальное внимание уровню и качеству своих расходов, оказывающих непосредственное влияние на результат его деятельности. В решении сложнейшей задачи по выявлению результата деятельности обособленного подразделения компании важная роль принадлежит совершенствованию учётно-аналитического обеспечения этого процесса, ориентированного на специфические особенности деятельности железнодорожного транспорта, что и определило выбор темы исследования и круг вопросов, включённых в работу.

**Степень разработанности научной проблемы.** Большой вклад в развитие теории и практики бухгалтерского и управленческого учёта внесли такие авторы, как: А.М. Андросов, Э.А. Аткинсон, Ю.А. Бабаев, Р.Д. Банкер, М.А. Вахрушина, Е.В. Видулова, И.Е. Глушков, И.В. Гулина, К. Друри, В.А. Ерофеева, Р.С. Каплан, Т.П. Карпова, Г.Ю. Касьянова, В.Э. Керимов, Н.А. Кипарисов, И.П. Комисарова, Н.П. Кондраков, М.И. Кутер, А.Д. Ларионов, Ж.Г. Леонтьева, М.С. Мейксин, А.И. Нечитайло, Л.К. Никандрова, С.А. Николаева, В.Д. Новодворский, Н.В. Пошерстник, Н.Г. Сапожникова, Я.В. Соколов, Д. Стоун, Е.А. Фёдоров, Я. Фольмут, Дж. Фостер, К. Хитчинг, П. Хорват, Ч.Т. Хорнгрен, И.Н. Черных, А.Д. Шеремет, К.В. Щиборщ, С.М. Янг и др.

Многие экономические вопросы, связанные со спецификой деятельности железнодорожного транспорта, нашли свое решение в трудах Л.Я. Афанасьевой, И.С. Беседина, А.Л. Вольфсона, В.М. Вошиной, О.А. Дудкевич, А.Н. Ефанова, А.А. Зайцева, А.В. Комарова, В.С. Кравченко, А.П. Красова, Г.В. Крафт, Т.Н. Кузьминовой, А.А. Лапинскаса, Б.М. Лapidуса, В.Н. Лившиц, Л.А. Мазо, Д.А. Мачерет, Н.В. Паенсон, И.М. Ряхова, Н.Г. Смеховой, Н.П. Терёшиной, Е.Ф. Тихомирова, М.М. Толкачёвой, В.П. Третьяка, М.Ф. Трихункова, Н.П. Чипиги и др.

Несмотря на большой вклад учёных в решение сложнейших задач, связанных с совершенствованием учётно-аналитического обеспечения хозяйственной деятельности предприятия, они оказались недостаточно разработанными и адаптированными применительно к оценке результатов деятельности обособленных

подразделений железнодорожного транспорта. Недостаточная разработанность теоретических и методических аспектов, с одной стороны, и их большая практическая значимость для структурных подразделений железнодорожного транспорта – с другой, обусловили актуальность темы диссертации, определили цель и задачи исследования.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Целью диссертационного исследования является теоретическое обоснование и разработка практических рекомендаций по организации учётно-аналитического обеспечения результатов деятельности обособленных подразделений железнодорожного транспорта.

Для достижения поставленной цели в работе решаются следующие задачи:

- исследовать отраслевые особенности и систему управления железнодорожного транспорта в современных условиях хозяйствования;
- раскрыть экономическую сущность и природу перевозки, а также другие экономические категории, применяемые в деятельности железнодорожного транспорта;
- показать основные направления эволюции учётно-аналитических систем, теоретически обосновать методологическую базу управленческого учёта на железнодорожном транспорте;
- произвести критический анализ действующей системы показателей оценки деятельности обособленных подразделений;
- определить место обособленного подразделения в финансовой структуре холдинга «РЖД», построить модель учётно-информационного обеспечения в системе управления холдинга;
- исследовать порядок признания и учёта расходов обособленных подразделений, выявить его основные недостатки;
- дать рекомендации по совершенствованию системы бюджетирования структурных подразделений;
- разработать систему показателей оценки деятельности и качества внутренних услуг структурных подразделений.

**Объект и предмет диссертационного исследования.** Объектом исследования являются структурные подразделения ОАО «РЖД».

Предметом исследования является совокупность теоретических, методологических и практических вопросов построения системы учётно-аналитического обеспечения результатов деятельности обособленных подразделений железнодорожного транспорта.

**Теоретической и методологической основой исследования** послужили научные труды российских и зарубежных учёных в области бухгалтерского и управленческого учёта расходов, контроллинга, экономического анализа, теории информации и экономической информатики, системного анализа, экономики железнодорожного транспорта.

При исследовании использовались различные методы научного познания, такие как общенаучные методы эмпирического и теоретического познания (анализ и синтез; сравнение, группировка и классификация; индукция и дедукция; абстрагирование; аналогия; моделирование; формализация); методы математической и экономической статистики (факторный анализ, сравнительный анализ, индексный метод); методы финансового анализа (анализ коэффициентов); метод экспертных оценок; системный, процессный и ситуационный анализ; инструменты оперативного и стратегического контроллинга (бюджетирование, сбалансированная система показателей, ключевые показатели эффективности).

**Информационную базу исследования** составили данные научных публикаций по исследуемой тематике, научных докладов и отчётов, материалов научных конференций и семинаров, материалы периодической печати, законодательные и нормативно-правовые акты РФ, ресурсы Интернет, бухгалтерская (финансовая) отчётность и внутренняя документация ОАО «РЖД», данные сети Интранет.

**Соответствие диссертации паспорту научной специальности.** Область диссертационного исследования соответствует паспорту специальности 08.00.12. – Бухгалтерский учёт и статистика, а именно: пункту 1.3. «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учёта», пункту 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учёт в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 2.11. «Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа».

**Научная новизна** положений и выводов, сформулированных в диссертационной работе, заключается в постановке, теоретическом обосновании и решении комплекса вопросов, связанных с совершенствованием организации учётно-аналитического обеспечения результатов деятельности обособленных подразделений с целью повышения эффективности деятельности и конкурентоспособности железнодорожного транспорта.

Основные результаты диссертационного исследования, обладающие научной новизной и полученные лично соискателем, выражаются в следующем:

- показано влияние отраслевых, технологических и функциональных особенностей на организацию учётно-аналитического обеспечения в системе управления железнодорожного транспорта в условиях реформирования;
- уточнён и систематизирован понятийный аппарат важнейших экономических категорий, применяемых на железнодорожном транспорте, таких как: продукт, услуга, товар, перевозка и другие;
- доказана целесообразность выделения управленческого учёта в самостоятельную учётную систему и разработаны его методические основы применительно к особенностям железнодорожного транспорта;
- предложена модель финансовой структуры холдинга «РЖД» и её учётно-информационное наполнение;

- уточнена классификация расходов применительно к особенностям железнодорожного транспорта, положенная в основу порядка признания и учёта расходов обособленных подразделений; обоснована методика выявления непроизводительных расходов;
- разработан перечень бюджетов и определён их состав, структура и содержание для конкретных обособленных подразделений ОАО «РЖД»;
- предложена методика определения величины хозрасчётной прибыли структурных подразделений на основе разработанной комплексной системы оценки их деятельности.

**Теоретическая значимость исследования.** Разработаны методологические основы учётно-аналитического обеспечения результатов деятельности обособленных подразделений железнодорожного транспорта, в том числе порядок определения величины хозрасчётной прибыли структурных подразделений на основе комплексной системы оценки их деятельности с использованием бюджетного механизма и системы оценки качества внутренних услуг. Это позволит выявить вклад каждого подразделения, являющегося центром ответственности, в общий финансовый результат с целью объективного распределения совместно заработанного дохода в соответствии с главными стратегическими задачами компании. Результаты проведенного исследования являются определённым вкладом в решение важнейших экономических задач железнодорожного транспорта на современном этапе его развития.

**Практическая значимость исследования.** Реализация представленных в работе рекомендаций по построению системы показателей оценки деятельности и качества внутренних услуг структурных подразделений позволит усовершенствовать действующий механизм мотивации, повысить ответственность работников за результаты своей деятельности перед внутренними и конечными потребителями, оптимизировать ресурсопотребление. Внедрение на предприятиях железнодорожного транспорта разработанной системы внутреннего контроля качества будет способствовать предупреждению рисков появления брака в работе и снижению их количества. На основе предложенной методики расчёта непроизводительных расходов и упущенной выгоды становится возможным определение суммы к возмещению за счёт средств конкретного виновного подразделения. Прикладное значение имеют разработанные автором формы бюджетов, которые позволят осуществлять бюджетный контроль над расходами на уровне структурного подразделения, своевременно выявлять нежелательные отклонения и принимать меры по их устранению.

**Апробация результатов исследования.** Теоретические выводы и практические рекомендации исследования обсуждались, получили положительную оценку и опубликованы в материалах 14-ой международной научно-практической конференции «Современные технологии в машиностроении», Пенза, 2010.

Основные положения диссертации используются в учебном процессе Петербургского государственного университета путей сообщения при чтении лекций по учебным курсам: «Бухгалтерский финансовый учёт», «Бухгалтерский управленческий учёт», «Экономический анализ».

**Практическая реализация результатов исследования.** Предложенная методика выявления хозрасчётной прибыли структурного подразделения ОАО «РЖД» на основе комплексной системы оценки его деятельности с использованием бюджетного механизма и системы оценки качества внутренних услуг использовалась в практике структурных подразделений Октябрьской дирекции по ремонту пути «Путьрем» – структурного подразделения Центральной дирекции по ремонту пути – филиала ОАО «РЖД»: Рельсосварочного поезда №1 (РСП-1), Путевой машинной станции №28 (ПМС-28), Путевой машинной станции №75 (ПМС-75), Путевой машинной станции №83 (ПМС-83); а также в практике Санкт-Петербург Финляндской дистанции пути (ПЧ-14) – структурного подразделения Октябрьской Дирекции инфраструктуры – структурного подразделения Октябрьской железной дороги – филиала ОАО «РЖД».

**Публикации.** Основные результаты диссертации опубликованы в 9 научных работах общим объёмом 6,69 п.л., из них 4 статьи объёмом 2,28 п.л. в журналах, одобренных ВАК РФ для публикации основных результатов исследований в диссертациях на соискание учёной степени кандидата экономических наук.

**Структура и объём работы** обусловлены поставленной целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трёх глав, включающих девять параграфов, заключения, библиографического списка и приложений.

Во введении обоснована актуальность выбранной темы, определены цели, задачи и методы диссертационного исследования, представлен объект и предмет исследования, обоснована научная новизна и практическая значимость полученных результатов.

Первая глава «Теоретические аспекты учётно-аналитического обеспечения в системе управления железнодорожного транспорта» посвящена исследованию железнодорожного транспорта как сложной экономической системы. Определены его экономическая, социальная, политическая и оборонная роль в народном хозяйстве страны, раскрыты концептуальные основы развития. Рассмотрены технологические и организационно-функциональные особенности железнодорожного транспорта и показано их влияние на организацию учётно-аналитического обеспечения в системе управления железнодорожного транспорта. Обосновано применение процессного, системного и ситуационного подхода в управлении на железнодорожном транспорте. Проведена критическая оценка и анализ существующей модели холдинга, определены основные направления дальнейших организационных и управленческих преобразований. В рамках исследования эволюции учётных систем определена роль информации, различных учётных подсистем и аналитических процедур в

формировании единой учётно-аналитической системы организации. Теоретически обосновано выделение управленческого учёта в самостоятельную область исследования, проанализированы его методологические основы, выявлены особенности функционирования управленческого учёта на железнодорожном транспорте.

Во второй главе «Организация учёта расходов обособленных подразделений по центрам ответственности» проведено исследование применяемых на железнодорожном транспорте методик оценки деятельности обособленных подразделений в историческом аспекте и выявлены их основные недостатки. С целью их устранения определено место обособленного подразделения в разработанной модели финансовой структуры холдинга «РЖД». Предложена модель учётно-аналитического обеспечения в системе управления холдинга «РЖД». Раскрыта роль, порядок признания и учёта расходов обособленных подразделений. В теоретическом плане выявлена взаимосвязь ресурсов, затрат, издержек и расходов ОАО «РЖД».

В третьей главе «Совершенствование системы показателей и методов оценки результатов деятельности обособленных подразделений» раскрыты возможности использования системы бюджетирования на уровне структурных подразделений компании, определен перечень бюджетов, их структура и содержание. Предложена система показателей оценки деятельности и качества внутренних услуг структурного подразделения компании. На основе рассчитанного интегрального показателя оценки деятельности предприятия разработана методика определения величины хозрасчётной прибыли структурного подразделения.

В заключении обобщены основные теоретические выводы и практические рекомендации, полученные в процессе диссертационного исследования.

## II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

### 1. Влияние специфических особенностей железнодорожного транспорта на организацию системы учётно-аналитического обеспечения

Железнодорожный транспорт представляет собой сложную экономическую систему, элементы которой взаимодействуют друг с другом на функциональной, территориальной и отраслевой основе. Его особая роль в народном хозяйстве страны, обусловленная экономическим, социальным, политическим и оборонным значением, определила и специфические подходы со стороны государства к управлению железнодорожным транспортом. Государственные требования ставят перед железнодорожной транспортной системой задачу выполнения возложенных на неё обязательств на основе эффективного развития транспортного бизнеса, конкурентоспособного в глобальном масштабе. При этом железнодорожный



транспорт несет социальную ответственность во многих сферах жизнедеятельности государства, обеспечивает условия для решения ряда геополитических задач, играет важную роль в области развития международных отношений.

В диссертации, прежде всего, исследованию подвергаются такие экономические категории, присущие железнодорожному транспорту, как услуга, продукт, товар, перевозка. Именно перевозка является результатом деятельности железнодорожного транспорта, представляя собой услугу, которая проявляется при взаимодействии транспортной системы с потребителями (клиентами) и заключается в приобретении последними выгоды (пользы, блага) в виде сокращения пространства посредством времени, а также в виде получения удовольствия от самой поездки. Одновременно на рынке транспортных услуг перевозка приобретает форму товара.

Проведенное исследование отраслевых, технологических и функциональных особенностей железнодорожного транспорта позволило выявить основные факторы, оказывающие влияние на все стороны деятельности, в том числе и на организацию учётно-аналитического обеспечения в системе управления, каковыми являются:

- участие в осуществлении перевозочного процесса различных отраслевых хозяйств, затраты которых определяются технологией их работы и имеют разную структуру и степень реагирования на факторы влияния;
- осуществление перевозочного процесса на всей территории страны с использованием единого инфраструктурного комплекса, что порождает высокий удельный вес косвенных расходов, подлежащих распределению;
- отсутствие на железнодорожном транспорте незавершенного производства по основным видам деятельности ввиду неосязаемости, неотделимости от источника, несохраняемости и непостоянства качества транспортного товара;
- необходимость выполнения специальных требований государства;
- наличие системы перекрестного субсидирования убыточных видов деятельности за счет прибыльных;
- формирование конечного финансового результата, а, следовательно, и себестоимости перевозок, на уровне юридического лица.

Кроме того, на организацию учётно-аналитического обеспечения существенное влияние оказывает система управления железнодорожного транспорта, которая в диссертации рассматривается с позиций процессного, системного и ситуационного подхода, а также анализируется процесс развития и совершенствования его организационной структуры в ходе реформирования.

## **2. Исследование эволюции учётно-аналитических систем**

Важное место в формировании учётно-аналитического обеспечения системы управления любой компании принадлежит экономической информации. С целью выполнения возложенных на неё функций по обеспечению процесса принятия

эффективных управленческих решений, она должна удовлетворять требованиям ценности, полноты, адекватности, точности, достоверности, своевременности, актуальности и оперативности. Учётная система включает такие виды учёта, как: бухгалтерский, управленческий, оперативный, статистический и налоговый, основной целью которых является формирование информационной базы для разработки управленческих решений.

Анализируя учётную систему в целом, необходимо отметить, что каждая её составляющая несёт в себе управленческие функции, поэтому приращение таких функций только одной из них представляется некорректным. В данном случае речь идёт об учёте, именуемом управленческим. Сохраняя общепризнанное название «управленческий учёт», широко применяемое как в теории, так и на практике в соответствии с его целевой направленностью, мы предлагаем называть его внутрифирменным (внутрихозяйственным). Именно этот вид учёта, являясь элементом учётной системы организации, на основе совокупности своих методов и инструментов обеспечивает внутренних пользователей необходимой и достаточной информацией для принятия эффективных управленческих решений, положительно влияющих на факторы динамики доходов и расходов.

В работе управленческий учёт рассматривается как самостоятельная область исследования, требующая обоснования его методологической базы, а именно определения: целей, задач, предмета, объектов, принципов, методов и признаков классификации.

Основная целевая установка управленческого учёта – предоставление информации внутренним пользователям для принятия решений и контроля над их исполнением. Несмотря на существующие различия между финансовым и управленческим учётом, они взаимодействуют на уровне основополагающих подходов к построению системы учёта, а также использования единой информационной базы. Основные требования и допущения бухгалтерского учёта применимы и для управленческого, однако последний руководствуется и другими принципами, позволяющими идентифицировать его как самостоятельную учётную систему.

Также дискуссионным является вопрос о составе объектов и предмете управленческого учёта. По нашему мнению, объектом управленческого учёта является предприятие в целом и его структурные подразделения, а предметом – их хозяйственная деятельность в процессе осуществления всего цикла управления.

В работе подробно исследованию подвергаются процессы интегрированного формирования информации, предполагающие взаимосвязь информационной, учётной и аналитической составляющей, образующих учётно-аналитическую систему. Под учётно-аналитической системой понимается интегрированная система управления, позволяющая увязать обеспечение хозяйственной деятельности предприятия в процессе осуществления всего цикла управления учётными и аналитическими

процедурами на основе единой информационной базы с целью принятия обоснованных управленческих решений. Функция аналитической составляющей этой системы заключается в обеспечении процесса принятия решений необходимыми инструментами анализа различных аспектов деятельности предприятия, среди которых выделяются расчёт коэффициентов и факторный анализ их динамики, метод экспертных оценок, индексный метод, сбалансированная система показателей, ключевые коэффициенты эффективности деятельности предприятия и многие другие.

В диссертационной работе автором предлагается построить комплексную учётно-аналитическую систему предприятия, способную обеспечить оценку результатов деятельности обособленных подразделений, являющихся центрами ответственности. В решении поставленных задач важное место отводится исследованию действующей на железнодорожном транспорте системы показателей оценки деятельности обособленных подразделений, теоретическому обоснованию организации учёта затрат по местам их возникновения и центрам ответственности.

### **3. Формирование финансовой структуры холдинговой компании и место в ней обособленного подразделения**

В целях повышения эффективности внутрифирменного управления важным условием является экономическое обоснование мест возникновения затрат и центров ответственности. Под местом возникновения затрат понимается такой элемент в иерархии организационной структуры компании, существование и функционирование которого связано с появлением затрат. В качестве мест возникновения затрат могут выступать рабочие места, бригады, производства, участки, цеха, отделы, а также обособленные подразделения, затраты которых отражаются в отчётности (форма «7-у предприятие»).

Центром ответственности выступает элемент организационной структуры компании, руководитель которого наделяется полномочиями и ответственностью за выполнение определенного вида работ. На железнодорожном транспорте такими полномочиями наделяются центры затрат (ЦЗ), центры доходов (ЦД), центры финансовой эффективности (ЦФЭ), центры прибыли и инвестиций (ЦПИ). В диссертации подробно исследуются принципы функционирования каждого из перечисленных центров.

Так, обособленные подразделения ОАО «РЖД» работают или на принципах центров затрат, или центров доходов. В центре затрат менеджер несёт ответственность только за динамику определённой группы расходов, а в центре доходов – за динамику доходов. Большая часть структурных подразделений ОАО «РЖД» выступает центрами затрат, для которых характерна выраженная связь между объёмом потребляемых ресурсов и выпуском продукции (работ, услуг). При этом основным показателем работы центров затрат является выполнение плана по

выпуску продукции (работ, услуг) при заданных требованиях к их качеству и фиксированном уровне выделяемых ресурсов. Такие подразделения не управляют доходами и прибылью, а ограничиваются получением заданий по объёму выпуска продукции (работ, услуг) и нормативам расходования ресурсов. Отдельные структурные подразделения (например, подразделения Центра фирменного транспортного обслуживания) работают на принципах центров доходов. Их деятельность связана только с аккумулярованием доходов от предоставляемых компанией услуг; затраты на их содержание не сопоставляются с объёмом получаемых доходов, а следовательно, финансовый результат не выявляется.

Территориальные филиалы, каковыми в настоящее время выступают железные дороги, являются центрами финансовой эффективности (под «эффективностью» подразумевается соотношение полезного конечного результата деятельности предприятия и затраченных ресурсов). При этом возможны различные варианты: либо выполнение заданного объёма работ при минимальном использовании ресурсов, либо максимальное выполнение работ при заданном уровне ресурсов.

Что касается центров прибыли и инвестиций, менеджеры которых контролируют цены, объёмы реализации и обеспечивающие их затраты, а также порядок использования активов, то на таких принципах работает только холдинговая компания ОАО «РЖД» в целом и её дочерние и зависимые общества (ДЗО).

На основе проведенного исследования в диссертации представлена модель перспективного развития финансовой структуры ОАО «РЖД», в основе которой положена 3-х уровневая структура управления (рис.1). Следуя данной модели построения, виды деятельности, обособленные в качестве бизнес-единиц, станут центрами прибыли и инвестиций, а входящие в их состав территориальные филиалы и обособленные подразделения будут являться центрами доходов или затрат. В перспективе при этом центры затрат следует подразделять на центры нормативных (ЦНЗ) и управленческих затрат (ЦУЗ).

Применительно к функционированию перспективной финансовой структуры в диссертации предложена модель учётно-аналитического обеспечения в системе управления холдинга «РЖД» (рис.2). При этом на каждом уровне управления определены ключевые центры ответственности: первый уровень представлен аппаратами управления бизнес-единиц, департаментами, управлениями, службами Корпоративного центра и его региональных представительств, ОАО «РЖД» в целом; второй – территориальными филиалами бизнес-единиц; третий уровень – обособленными подразделениями ОАО «РЖД». Основой учётной системы ОАО «РЖД», включающей бухгалтерский, статистический, управленческий и налоговый учёт, будет являться информационная база, содержание которой наполняется плановой, учётной, нормативно-справочной и отчётно-статистической информацией, необходимой для осуществления всего цикла финансово-хозяйственной деятельности компании.

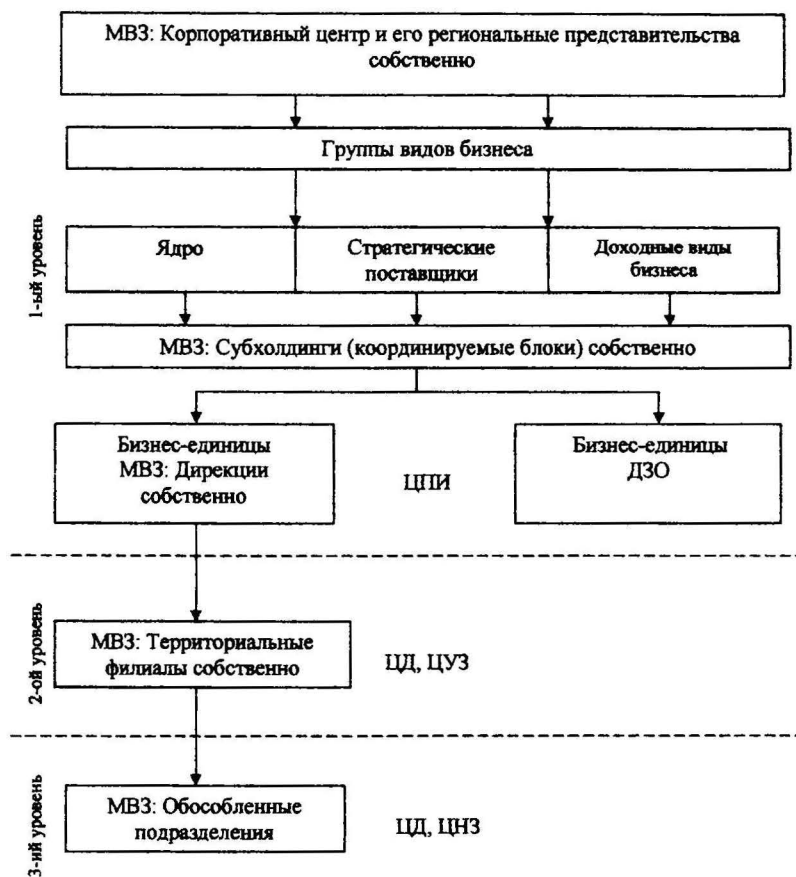


Рис.1. Перспективная модель финансовой структуры ОАО «РЖД»

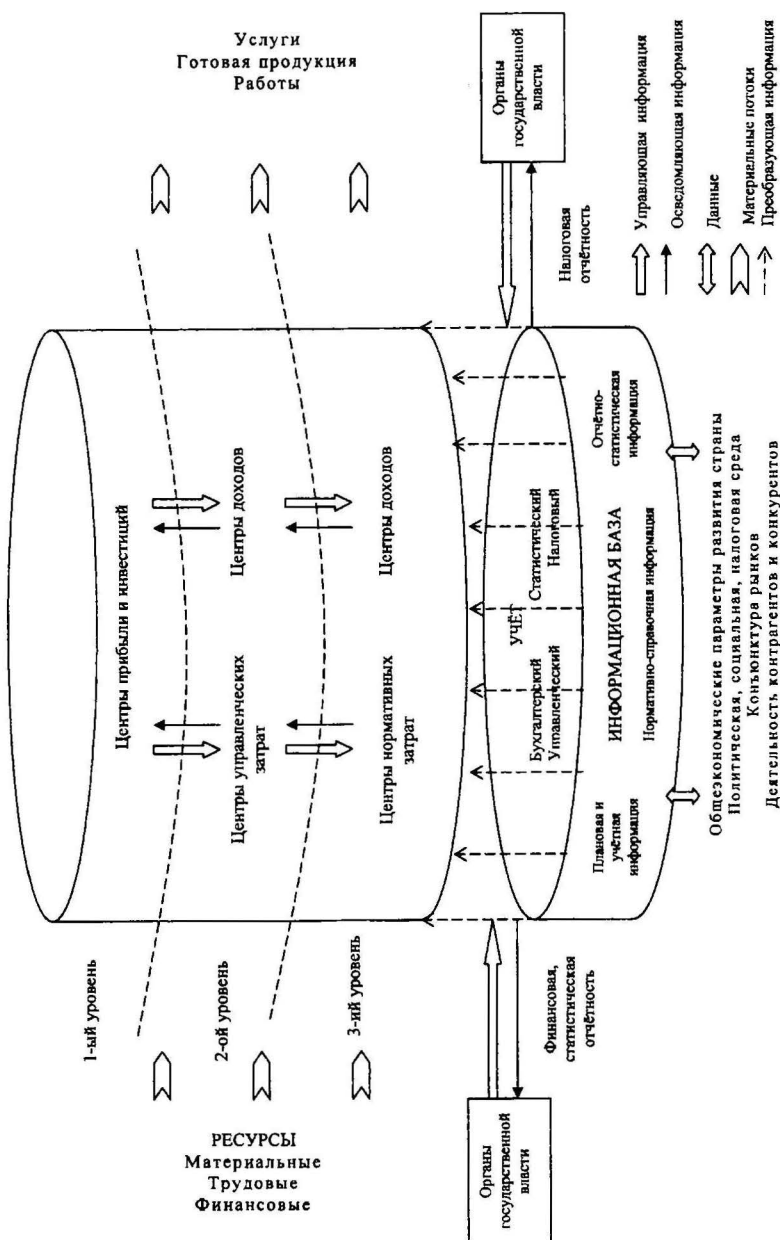


Рис. 2. Модель учётно-аналитического обеспечения в системе управления холдинга «РЖД»

#### **4. Порядок признания и учёта расходов обособленного подразделения**

Важное место в системе управленческого учёта любой компании принадлежит учёту расходов, поэтому организации рационального их построения предшествовало исследование таких понятий, как: затраты, издержки, расходы, потери, убытки. Поскольку планирование и организацию контроля над расходами невозможно осуществить без научно обоснованного подхода к их классификации, в работе она представлена с учётом специфических особенностей железнодорожного транспорта, и может быть применима как в целом по ОАО «РЖД», так и отдельными структурными подразделениями.

Для обобщения информации о расходах по обычным видам деятельности организации (кроме расходов на продажу) в бухгалтерском учёте ОАО «РЖД» предназначены счета по учёту затрат на производство (с №20 по №29), которые используются для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг). С целью формирования финансового результата на уровне ОАО «РЖД» по видам деятельности расходы, сформированные на счетах учёта затрат структурных подразделений, подлежат передаче в соответствующее вышестоящее подразделение. Необходимо при этом подчеркнуть, что установленный порядок обеспечивает формирование результатов деятельности компании в целом, но, к сожалению, не позволяет выявить реальный результат деятельности её обособленных подразделений.

В решении данной задачи важная роль принадлежит рациональной системе управленческого учёта применительно к особенностям функционирования железнодорожного транспорта. Как показало исследование, в организации управленческого учёта имеют место существенные недостатки, которые выражаются в следующем:

- не формируется учётная политика компании и рабочий план счетов для целей управленческого учёта;
- практически не работает на уровне структурных подразделений бюджетная система;
- отсутствует сравнение фактических затрат с плановыми, формируемыми в системе бюджетирования;
- отсутствует возможность определения реального вклада структурного подразделения в общий финансовый результат.

Значительная роль в устранении отмеченных недостатков принадлежит бюджетированию, как важнейшему инструменту оценки деятельности обособленных подразделений.

## **5. Бюджетирование как важнейший инструмент оценки деятельности обособленных подразделений**

Поскольку оценка результатов деятельности обособленного подразделения осуществляется на основе плановой и учётной информации, содержащейся в его бюджетных формах (рис.3), в диссертации особое внимание уделяется исследованию системы бюджетирования ОАО «РЖД», поэтапная постановка которой начинается с выработки стратегии и построения дерева целей.

Действующая в настоящее время структурированная система взаимосвязанных бюджетов ОАО «РЖД», построенная с учётом организационных, территориальных, отраслевых, технологических и прочих особенностей компании, отражает все аспекты её деятельности и в целом удовлетворяет основным целям постановки бюджетирования на железнодорожном транспорте. Вместе с тем, необходимо отметить, что на практике реализация системы бюджетного управления не распространяется на уровень структурных единиц, что и определило необходимость разработки состава и содержания их бюджетов.

Если обособленное подразделение выступает центром нормативных затрат, то оно получает от вышестоящей организации задания по объёму выпуска и нормативам расходования ресурсов. В этих условиях целесообразно формировать бюджет производства и бюджет затрат, которые будут отражать динамику его производственной деятельности в натуральном и стоимостном выражении. Бюджет производства строится в соответствии с производственной программой обособленного подразделения на текущий год и отражает выполнение им плана по выпуску каждого вида продукции (работ, услуг) в натуральных единицах измерения. Одновременно вычисляется динамика производственных показателей по сравнению с предыдущим отчётным периодом. На основании плановой производственной программы и технически обоснованных норм времени и расходования материальных ресурсов разрабатывается план эксплуатационных расходов, который составляет основу бюджета затрат. Его структура аналогична форме 7-у предприятие и позволяет анализировать степень выполнения плана, а также динамику затрат в стоимостном выражении в разрезе наименований продукции (работ, услуг), видов и элементов затрат. На основе сформированных бюджета производства и затрат строится бюджет запасов и закупок, где в стоимостном выражении отражаются плановые и фактические остатки материальных запасов на начало и конец отчётного периода, а также их движение. И, наконец, формируется бюджет движения дебиторской и кредиторской задолженности в разрезе сроков их погашения (долгосрочная и краткосрочная) и контрагентов, а также платёжный баланс. Форма платёжного баланса представляет собой подробную расшифровку предстоящих платежей с



указанием номера, даты, предмета и суммы договора, наименования контрагента и прочих необходимых реквизитов.

Одновременно автором даны рекомендации по автоматизации процесса формирования бюджетов обособленного подразделения. В настоящее время большой массив информации в подразделениях обрабатывается в приложении Excel в виде таблиц, справок, расшифровок и т.д. Во избежание сбора и обработки избыточных данных, а также в целях рационального использования имеющейся информации требуется внедрение и использование предложенных форм бюджетов в системе ЕК АСУФР.

Сформированная система построения бюджетов для структурного подразделения направлена на решение основной задачи, поставленной в диссертации, – оценки результатов его деятельности, которая именно на железнодорожном транспорте всегда представляла особый интерес.

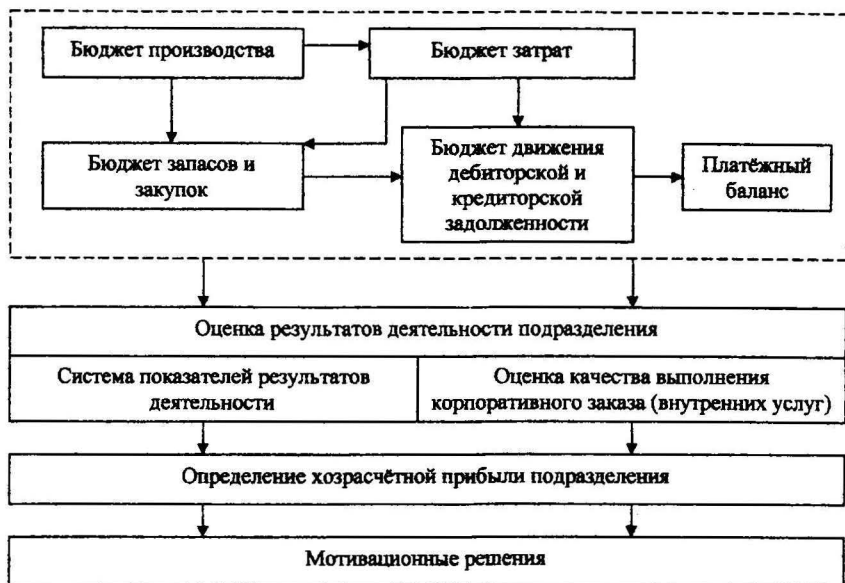


Рис. 3. Оценка деятельности структурного подразделения ОАО «РЖД»

## 6. Оценка деятельности структурных подразделений

Разработке рекомендаций, направленных на оценку результатов деятельности структурных подразделений, предшествовал критический анализ действующих на железнодорожном транспорте методик, в результате которого автор пришел к выводу о целесообразности использования сбалансированной системы показателей, позволяющей увязать стратегические цели компании с целями и действиями по их достижению отдельных подразделений.

Как показало исследование, для оценки деятельности ОАО «РЖД» в целом применяется широкий перечень индикаторов, как абсолютных, так и относительных; в качестве основного финансового показателя оценки роста стоимости компании принят ROCE (Return on Capital Employed) – рентабельность на инвестированный капитал, характеризующий меру доходности, которую приносит компания на вложенный капитал. Для оценки деятельности отдельных бизнес-единиц в ОАО «РЖД» внедряется система управления по целям, учитывающая их индивидуальные особенности. В соответствии с поставленной целью выявления реального результата деятельности обособленных подразделений, диссертантом дано теоретическое обоснование предлагаемой системы показателей оценки такой деятельности и качества внутренних услуг. Рекомендуемые коэффициенты разбиты на три блока: финансовая составляющая (коэффициент выполнения плана по себестоимости); внутренние хозяйственные процессы (коэффициент выполнения плана по объему работ, непроизводительные расходы); инновации, человеческий капитал (коэффициент выполнения плана по производительности труда, по фондовооруженности труда, индекс инноваций). Далее поэтапно производится расчёт интегрального показателя, который используется для определения хозрасчётной прибыли подразделения по формуле:

$$\text{ХП} = C \cdot (1 + R_f) - L = C \cdot (1 + R_n \cdot k) - L = C \cdot (1 + R_n \cdot \sum_{i=1}^n w_i \cdot k_i) - L$$

где  $C$  – себестоимость произведенной продукции (работ, услуг);

$R_f$  – фактический уровень рентабельности структурного подразделения;

$L$  – непроизводительные расходы и упущенная выгода;

$R_n$  – нижняя граница рентабельности для структурного подразделения;

$k$  – интегральный показатель оценки деятельности структурного подразделения;

$k_i$  – ключевые показатели оценки деятельности структурного подразделения;

$w_i$  – вес  $i$ -го коэффициента ( $0 \leq w_i \leq 1$ );

$n$  – количество коэффициентов.

Важное место в работе отводится расчёту рентабельности, методика определения которой основана на достигнутой за отчётный период рентабельности деятельности компании в целом.

В завершающей части диссертации автором разработана система оценки качества внутренних услуг применительно к деятельности рельсосварочного подразделения. Для этого подробному исследованию была подвергнута система внутреннего контроля качества и элементы, составляющие её, а именно: основные риски возникновения дефектов рельсов, меры по их предупреждению с определением методов устранения уже образовавшихся дефектов и ответственных за это лиц, непроизводительные расходы, упущенная выгода. Особое внимание уделяется учёту и расчёту сумм непроизводительных расходов и упущенной выгоды и порядка их возмещения, который на практике не работает ввиду отсутствия у структурных подразделений такого показателя как финансовый результат. И только при условии появления у них хозрасчётной прибыли становится возможным сумму непроизводительных расходов и упущенной выгоды возместить за счёт средств конкретного виновного подразделения.

Разработанные автором рекомендации по оценке результатов деятельности структурных подразделений, включая бюджетный механизм, ключевые показатели оценки и систему внутреннего контроля качества позволят выявить вклад каждого подразделения в общий финансовый результат с целью объективного распределения совместно заработанного дохода в соответствии с главными стратегическими задачами компании. Это, в свою очередь, будет способствовать совершенствованию действующего механизма мотивации, повышению ответственности работников за результаты своей деятельности перед внутренними и конечными потребителями, оптимизации ресурсопотребления.

### III. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

1. Новосельская С.А. Теоретическое обоснование понятий «место возникновения затрат» и «центр ответственности» на железнодорожном транспорте // Известия Петербургского университета путей сообщения. – 2011. – Вып. 2(27). – с. 178-186. – 0,82 п.л.

2. Новосельская С.А. О построении системы показателей эффективности структурных подразделений ОАО «РЖД» // Проблемы современной экономики. – 2011. – № 3(39). – с.81-85. – 0,44 п.л.

3. Новосельская С.А. Построение учётно-информационной модели системы управления ОАО «РЖД» // Российское предпринимательство. – 2011. – №6 (1). – с. 127-132. – 0,49 п.л.

4. Новосельская С.А., Ерофеева В.А. Формирование механизма оценки эффективности деятельности структурных подразделений ОАО «РЖД» // Научные проблемы транспорта Сибири и Дальнего Востока. – 2011. – №1. – с. 65-69. – 0,53 п.л. – автора 0,4 п.л.

5. Новосельская С.А. Концептуальные основы классификации доходов и расходов на железнодорожном транспорте // Современные аспекты экономики. – 2010. – №4 (152). – с. 198-219. – 1,38 п.л.

6. Новосельская С.А., Ерофеева В.А. Оценка эффективности деятельности структурных подразделений ОАО «РЖД» на основе трансфертного ценообразования в рамках системы управленческого учёта // Современные технологии в машиностроении: 14-ая международная научно-практическая конференция. – Пенза: Типография Приволжского дома знаний, 2010. – с. 406-408. – 0,15 п.л. – автора 0,1 п.л.

7. Новосельская С.А. Функционально-стоимостной анализ: прикладные аспекты // Системообразующие факторы инновационной деятельности на транспорте: сб. науч. тр.; под ред. С.В. Рачек. – Екатеринбург: УрГУПС, 2010. – Вып. 90 (173). – с. 124-131. – 0,41 п.л.

8. Новосельская С.А. Система управления железнодорожным транспортом на современном этапе реформирования // Современные аспекты экономики. – 2011. – №3 (163). – с.108-128. – 1,31 п.л.

9. Новосельская С.А., Ерофеева В.А. Организация бюджетирования на железнодорожном транспорте // Теория и практика сервиса: экономика, социальная сфера, технологии. – 2011. – Вып. 2(8). – с. 143-152. – 1,16 п.л. – автора 0,8 п.л.



Подписано в печать 18.11.2011. Формат 60х84/16  
Отпечатано с готового оригинал-макета в типографии ЗАО «КопиСервис».  
Печать ризографическая. Заказ № 1/1118.  
П. л. 1.25. Уч.-изд. л. 1.25. Тираж 100 экз.

---

ЗАО «КопиСервис»  
Адрес: 197376, Санкт-Петербург, ул. Проф. Попова, д. 3.  
тел.: (812) 327 5098



